Buenos Aires, de Abril de 2025. NAI

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La firma Quebrachito Granos SA, dedicada a la producción agrícola, por motivos ajenos a su voluntad, no cumplió con la exportación del 90% de la mercadería declarada en la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). Ante dicha situación el jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros le impuso la multa por la infracción prevista en el artículo 969 del Código Aduanero, la cual fue recurrida por la empresa actora ante el Tribunal Fiscal de la Nación. El mencionado Tribunal redujo la multa en un 10%.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia obrante a fs. 67/69 del expediente en soporte papel resolvió confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA Nº 1772/14, y declarar que la multa asciende a la suma de seiscientos cuarenta y seis mil quinientos cincuenta y nueve pesos con cincuenta y cinco centavos ($646.559,55.-). Asimismo, impuso las costas en un 70% a cargo de la parte actora y en un 30% a cargo del Fisco. Por último, el 17/4/2024 reguló los honorarios de los letrados intervinientes (confr. fs. 74/74vta.).

Para decidir de este modo, luego de efectuar un análisis de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, señaló que no se encontraba controvertido en la causa bajo estudio que por medio de la declaración 13 001 DJVE 002223 L la firma Quebrachito Granos SA se había comprometido a la venta de 5.000 toneladas de mercadería correspondiente a la PA 1005.90.10.190Y, y se había acogido al régimen de la Ley N° 21.453, lo cual había implicado que quedara determinado el régimen tributario, la alícuota y la base imponible vigente al momento

del registro de las DJVE, y el compromiso a exportar la mercadería correspondiente en cantidad y en el plazo estipulado. A su vez, puntualizó que tampoco se encontraba controvertido el incumplimiento de la exportación de la mercadería amparada por la referida DJVE a la fecha de vencimiento de la misma, es decir, al 1/5/2013.

A continuación, detalló que de la compulsa de las actuaciones administrativas, se observaba que la actora, mediante la declaración 13 001 DJVE 002223 L, había declarado la cantidad total de 5.000 toneladas, comprometiéndose a exportar el 90% de las mismas (esto es 4.500 toneladas) conforme los términos de la normativa bajo la cual se había acogido al momento de efectivizar dicha operación.

En este orden de ideas, expresó que la firma Quebrachito Granos SA, al momento de contestar la vista conferida en el expediente administrativo y al interponer el correspondiente recurso de apelación, había manifestado que no había cancelado la declaración de referencia por motivos ajenos a su voluntad, debido a que su cliente del exterior había cancelado en forma unilateral la operación concertada; sin brindar mayores detalles al respecto, y sin aportar elementos de prueba que pudieran dar sustento a lo expuesto en sus presentaciones. Así las cosas, el Tribunal Fiscal determinó que resultaba imposible considerar la atenuación de la pena en los términos del artículo 916 del Código Aduanero, solicitada por la parte actora.

Seguidamente, indicó que debido a que no se encontraba acreditada la imposibilidad de la firma actora de exportar en los plazos, las formas y las condiciones contempladas en el artículo 730 del Código Aduanero por razones de caso fortuito o fuerza mayor, y en tanto tampoco se había cumplido con la exportación documentada en la declaración jurada 13 001 DJVE 002223 L dentro del plazo estipulado, correspondía tener por configurada la infracción prevista en el artículo 969 del Código Aduanero.

De este modo, consideró que correspondía confirmar la infracción endilgada por la Aduana.

En esta línea, estableció que por aplicación del principio de especialidad o ley penal más benigna, la conducta llevada a cabo por la firma Quebrachito Granos SA debía encuadrarse en el tipo penal previsto en el artículo 969 del Código Aduanero, el cual prevé una multa que puede ser graduada del 10% al 20% del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada. En concordancia, determinó que resultaba ajustado a derecho reducir la condena mínima prevista en el artículo 969 del Código Aduanero en un 10%.

Por lo tanto, determinó que considerando que el 90% de la mercadería no exportada correspondía a 4500 TN, que el precio oficial ascendía a doscientos setenta y siete dólares (U$S 277.-), y que el tipo de cambio era 5.1870, el porcentaje del 10% ascendía a la suma de pesos seiscientos cuarenta y seis mil quinientos cincuenta y nueve con cincuenta y cinco centavos ($646.559,55.-).

III. Agravios del Fisco

Contra la sentencia, la parte demandada interpuso recurso de apelación el 15/4/2024 –confr. fs. 79– y expresó agravios el 6/5/2024 –confr. fs. 88/93–, los cuales no merecieron réplica de la contraria.

En primer lugar, alega que no existe una ley penal más benigna válida ya que el tipo infraccional del artículo 9 de la Ley Nº 21.453 se refiere a otro sustrato fáctico que el tipo del artículo 969 del Código Aduanero. Así, sostiene que el tipo penal infraccional del artículo 969 del Código Aduanero solo podría resultar más benigno en lo que refiere a su mínimo, pero no así en su máximo en tanto resulta potencialmente más gravosa, motivo por el cual considera que no existe una correspondencia entre lo resuelto por el Tribunal Fiscal y la norma en cuanto a este aspecto.

Finalmente, menciona jurisprudencia de la Cámara del Fuero en favor del principio de especialidad y de la aplicación de la multa del artículo 9 de la Ley Nº 21.453.

IV. Agravios de la parte actora

Por su parte, el 25/4/2024 –confr. fs. 84/84vta.–, el letrado de la parte actora apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos.

A tal fin, alega que los trabajos profesionales fueron realizados con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.423.

V. Alcances del pronunciamiento.

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (confr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN-SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

VI. Circunstancias fácticas del caso

Previo a abordar los agravios esbozados por las recurrentes, y con el propósito de lograr un mejor análisis de la problemática involucrada en autos, conviene reseñar las circunstancias fácticas del caso atendiendo a las pruebas que se tienen a la vista. Bajo esta perspectiva, de las actuaciones administrativas Nº 13289-46027-2013 surge que:

i) Se inician el 11/12/2013 con la contestación efectuada por la firma Quebrachito Granos SA respecto del requerimiento efectuado por la Dirección General de Aduanas, División Registro de Exportación, mediante la cual la mencionada informó que por motivos ajenos a su parte se vio impedida de cancelar la DJVE 13 001 DJVE 002223 L, en tanto el cliente del exterior había anulado en forma unilateral e intempestiva la operación concertada (confr. fs. 1).

ii) El 27/12/2013 el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, efectuó la liquidación por la multa mínima por el artículo 969 del Código Aduanero, e informó que la misma ascendía a la suma de $969.839,32.- (confr. fs. 15).

iii) El 12/2/2014 la Dirección Secretaría de Actuación Nº 5, dispuso la apertura del sumario en los términos del artículo 1090, inciso c), del Código Aduanero, y corrió vista de todo lo actuado a la firma Quebrachito Granos SA (confr. fs. 16).

iv) El 9/4/2014 la firma Quebrachito Granos SA presentó el escrito caratulado “CONTESTA VISTA – PRESENTA DESCARGO” (confr. fs. 28/31vta.)

v) El 14/4/2014 el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros dictó la Resolución De PRLA Nº 1772, en la cual resolvió condenar a la firma Quebrachito Granos SA a la pena de una multa de pesos novecientos sesenta y nueve mil ochocientos treinta y nueve con treinta y dos centavos ($969.839,32.-) por la infracción prevista en el artículo 969 del Código Aduanero, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada dentro del plazo

establecido en la DJVE Ley 21.453 Nº 13 001 DJVE 002223 L (confr. fs. 33/38).

VII. Jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso

A fin de dirimir la presente causa, cabe tener presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido oportunidad de señalar en Fallos: 320:2656 –y, más recientemente, en Fallos 346:476–, que el régimen previsto en la Ley Nº 21.453 ha sido concebido para fomentar las exportaciones de productos de origen agrícola mediante un sistema que facilita a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación (confr. la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo).

Asimismo, en el precedente "*Tradigrain S.A. (T.F. 6965–A) c/ ANA*", la Corte Suprema destacó que dicho sistema preveía el registro de las ventas al exterior, que debían ser comunicadas por los exportadores a la autoridad de aplicación mediante declaraciones juradas, y que el artículo 6°, primer párrafo, de la mentada norma dispone que "*A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario, y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta*".

En definitiva, puntualizó que la mencionada ley "*estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que debería satisfacerse por la exportación*" (Fallos: 320:2656). Por su parte, la Ley Nº 21.453 resguarda el interés del Estado obligando a los exportadores a cumplir con lo pactado, exigiéndoseles exportar al menos el 90% de los volúmenes comprometidos, bajo apercibimiento de aplicar una sanción.

En efecto, el artículo 9° de la aludida ley, al respecto, prescribe: "*Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del*

plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el noventa por ciento (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada. La Autoridad de Aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador. El incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas, será sancionado con una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta en la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada”.

VIII. Precedente análogo dictado por esta Sala

Sentado todo ello, y en cuanto a los agravios expresados por el Fisco Nacional acerca de la correcta tipificación infraccional de los hechos constatados en el caso, resulta de aplicación al *sub–examine* la doctrina fijada por esta Sala con fecha 25 de agosto de 2011, en la Causa 64/2011, “*LCD Argentina SA (TF 25647-A) c/ DGA*”, la cual quedara firme en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 17/4/2012 (Causa L. 10. XLVIII. REX).

Puntualmente, allí se valoró lo normado por el artículo 9 de la Ley Nº 21.453, así como los artículos 729 y 969 del Código Aduanero, y se concluyó que “*...habiéndose la actora acogido a un régimen legal especifico que regula su actividad comercial, en el que se prevé una pena específica, no resulta aplicable al caso la multa mínima que establece el código aduanero, dada la especialidad que ostenta el régimen elegido...*” (confr. Considerando IV del fallo citado y, en el mismo sentido, esta Sala, *in rebus*: “*Guabi De Argentina SA (TF 36360–A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 2915/2024, del 27/3/2025; “*Amaggi Argentina SA c/ EN-DGA-Resol 7134/12 (13289-27371/11) s/ Dirección General de Aduanas*”, Causa Nº 47354/2012, del 15/9/2015; “*Gear SAAICF c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 1485/16, del 15/3/2016; “*JL Gurrieri Legumbres SRL (TF 100258183-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 42479/2023, del 7/3/2024; y esta Cámara; Sala I, *in re*: “*Global Cereales SA (TF 32260–A) c/ DGA s/ Recurso Directo de*

Organismo Externo", Causa Nº 62.646/2018, del 3/4/2019; Sala II, *in re*: "*Molino Cañuelas SACIFIA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 31078/2016, del 27/4/2017; "*Dow Agrosciences Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 49610/2018, del 13/9/2018; Sala IV, *in re*: "*Belgrains SA (TF 15813936–A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 17243/2023, del 6/6/2023; y Sala V, *in re*: "*Cremer y Asociados SA c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 40467/2016, del 15/12/2016).

En consecuencia, corresponde admitir los agravios expresados por el Fisco Nacional, declarar que resulta de aplicación la graduación de la multa prevista en el artículo 9 de la Ley Nº 21.453, revocar la sentencia apelada y confirmar en su totalidad la Resolución DE PRLA N° 1772, dictada en la Actuaciones Administrativa Nº 13289-46027-2013.

X. Costas

Por último, y atento al resultado del recurso, corresponde imponer las costas de ambas instancias a la parte actora vencida (confr. artículo 1163 del Código Aduanero; y artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** (*i*) hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco Nacional, y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada y confirmar en su totalidad la Resolución DE PRLA Nº 1772, dictada en las Actuaciones Administrativa Nº 13289-46027-2013; con costas de ambas instancias a la parte actora vencida (confr. artículo 1163 del Código Aduanero; y artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal); (*ii*) dejar sin efecto la regulación de honorarios realizada y declarar insustancial el tratamiento del recurso interpuesto en su contra

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces

de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 24/04/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA